CONSULTA TRIBUTOS REF Y PROPIOS
IGIC/AIEM/IECDP
CONSULTA NÚM. 1424 (06/09/2011)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO	**NORMATIVA APLICABLE**
Impuesto General Indirecto Canario	Art. 4.2 Ley 20/1991
Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias	Art. 27.1.1º.t) Ley 20/1991 Art. 83.4 Ley 20/1991
Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo	Anexo IV Ley 20/1991 Art. 3 Ley 5/1986 Art. 9.1 y 2 Ley 5/1986

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta si el Hidrogenated Vegetal Oil (HVO) puede ser considerado biodiesel a efectos fiscales, y con base en ello consulta la tributación de su importación y entrega a efectos del IGIC, AIEM e IECDP.

(VER TEXTO)

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- A efectos del IGIC, del AIEM y del IECDO, el aceite vegetal hidrogenado (puro) (Hidrogenated Vegetal Oil (HVO)) debe calificarse de biodiesel.

- La importación de aceite vegetal hidrogenado (puro), clasificado en la partida estadística 1516, no se encuentra sujeta al AIEM, al no estar incluida la citada partida estadística en el anexo IV de la Ley 20/1991.

- La importación de aceite vegetal hidrogenado (puro) no constituye hecho imponible del IECDP, por tanto no se encuentra sujeta a dicho impuesto.

- La importación de aceite vegetal hidrogenado (puro) está sujeta al IGIC al tipo cero.

- La importación de aceite vegetal hidrogenado (puro) mezclado con gasóleo, clasificado en la partida estadística 2710.19.41, se encuentra sujeta al AIEM, aplicándose el tipo impositivo de 0 € por cada 1000 litros en la parte que corresponde al biodiésel que se considere incluido en determinada cantidad en la mezcla, conforme al apartado segundo del anexo IV de la Ley 20/1991, entendiéndose actualizada la nomenclatura combinada 2710.19.41.00 a que se refiere textualmente el texto legal.

Para la aplicación de este tipo de 0 € debe tenerse en cuenta lo dispuesto en la Orden de 21 de mayo de 2009, por la que se establece el procedimiento y requisitos para la aplicación del tipo reducido en el Arbitrio sobre las Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias en las importaciones y entregas de biodiésel, bioetanol y biometanol mezclados con determinados productos derivados del refino del petróleo.

- La importación de aceite vegetal hidrogenado (puro) mezclado con gasóleo no constituye hecho imponible del IECDP, por tanto no se encuentra sujeta a dicho impuesto.

- La importación de aceite vegetal hidrogenado (puro) mezclado con gasóleo se encuentra

sujeta en el IGIC al tipo cero.

- La entrega por parte de un comerciante mayorista de aceite vegetal hidrogenado (puro) mezclado con gasóleo se encuentra sujeta al IECDP, no aplicándose el tipo establecido en la tarifa segunda del artículo 9.1 de la Ley 5/1986 a la parte que corresponde al biodiesel.

Para la determinación de la parte de biodiesel que se encuentra mezclado con gasóleo debe tenerse en cuenta lo establecido en el Decreto 67/2009, de 25 de mayo, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo, aprobado por el Decreto 22/1987, de 13 de marzo, con objeto de regular la aplicación de las tarifas primera y segunda del citado tributo a las mezclas de gasolinas y gasoil que contengan biocarburantes.

Visto el escrito presentado por , escrito en el que formula consulta tributaria acerca tanto del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), como del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (en adelante, AIEM) y del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo (en adelante, IECDP), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 23.2.t) del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Manifiesta el consultante que, desde principios de 2007 y al amparo de la Directiva 30/2003 del Parlamento Europeo de 8 de mayo de 2003, relativa al fomento del uso de biocarburantes u otros combustibles renovables en el transporte, y a los efectos de cumplir los objetivos anuales de biocarburantes y otros combustibles renovables con fines de transporte, para los ejercicios 2011 y siguientes, inició el procedimiento de mezcla de biocarburantes en las instalaciones de su fábrica sita en la Península Ibérica.

Se inició este procedimiento mezclando el FAME adquirido a otros fabricantes con GO y posteriormente se empezó a mezclar ETBE con GNA, siendo dichas mezclas distribuidas en la red de hidrocarburos del territorio español, incluidas los envíos realizados al territorio de las islas Canarias.

A los efectos de continuar contribuyendo con el cumplimiento de los objetivos de incorporación de biocarburantes a los carburantes fósiles y reducir las emisiones de CO2 y el efecto invernadero, está planificando recibir en estado puro y mezclar en la refinería un nuevo biocarburante clasificado entre los biodiésel de "segunda generación" denominado HVO (Hidrogenated Vegetal Oil) o Aceite Vegetal Hidrogenado.

Según la anterior documentación técnica, el HVO es un nuevo biodiesel con características técnicas más avanzadas y eficientes que el FAME (produce menos emisiones a la atmósfera, su eficiencia técnica en los motores es mayor...).

Dadas las características técnicas de este producto, de composición química casi equivalente a la del GO, para su distinción del mismo, sólo puede realizarse por la prueba del Carbono 14. Dado que en España ni las refinerías ni el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria posee el equipo necesario para realizar estas pruebas, ha sido necesario contratar las mismas con uno de los pocos laboratorios en España que pueden realizarlas.

Se adjunta como Anexo 2 el informe del resultado del análisis realizado por los laboratorios de la Universidad de Barcelona dónde consta que el 100% del producto es de origen vegetal.

Manifiesta también el consultante que ha presentado previamente la solicitud de autorización del HVO como biodiesel ante la Delegación Central de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con la documentación que se

adjunta asimismo al presente escrito; con fecha 16 de diciembre resuelve autorizando el mismo como biodiesel a efectos fiscales (aplicación del tipo 0) por periodo de un año. En dicha resolución se especifica el Código de Nomenclatura Combinada a aplicar es el 2710.19.41 (Se adjunta copia)

En las islas Canarias también se recibe GO procedente de la Refinería situada en la Península, a lo largo del presente año se puede iniciar asimismo el envío de GO mezclado con HVO, y es por ello por lo que a la consultante le interesa confirmar que el criterio de la Administración Tributaria Canaria coincide con la Delegación Central de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria respecto a la consideración del HVO como un biodiésel de los definidos en el artículo 3.3 y 9 de la Ley 5/1986, de 28 de julio, de la Comunidad Autónoma de Canarias, del Impuesto Especial sobre combustibles y derivados, en relación con el artículo 11 bis del Decreto 22/1987 que aprueba el Reglamento de la Ley del Impuesto Especial sobre Combustibles derivados del Petróleo.

Añade el consultante que sus terminales en Canarias llevarían un registro y contabilización del HVO de forma separada e independiente del GO, al igual que se viene realizando con el FAME, basando su porcentaje de biodiesel en los Certificados de los proveedores y en los volúmenes registrados de acuerdo con la contabilidad.

Por último, se cita el artículo 9.2 de la Ley de IECDP, según el cual se considera biodiesel "*los productos clasificados en los códigos NC 1507 a 1518, ya se utilicen como tales o previa modificación o transformación química…".*

Como se puede verificar de la documentación técnica facilitada, afirma el consultante que el HVO procede del tratamiento de hidrogenación de aceites vegetales, por lo tanto se trata de aceite de los contemplados en los códigos 1507 a 1518 modificados mediante el proceso de hidrogenación y por lo tanto incluidos en la definición de biodiesel (se adjunta Memoria Técnica del VHO).

Conforme a todo lo manifestado con anterioridad, se consulta si el Hidrogenated Vegetal Oil (HVO) puede ser considerado biodiesel a efectos fiscales, y por tanto no sujeta al IECDP, de acuerdo con los artículos 3 y 9.1 de la Ley del IECDP.

Igualmente consulta sobre la tributación en el ámbito de la AIEM y del IGIC.

SEGUNDO.- En cuanto al AIEM, ha de señalarse que es un impuesto que se caracteriza por ser un tributo estatal de naturaleza indirecta que sujeta, en la forma y condiciones previstas en la Ley 20/1991, las siguientes operaciones: a) la producción en Canarias, de los bienes corporales recogidos en la lista de bienes del Anexo IV de la Ley 20/1991; y b) la importación, en el mismo territorio, de los mismos bienes corporales, cualquiera que sea su procedencia, el fin que se destinen y la condición del importador.

En lo que se refiere a las importaciones, la sujeción de un bien al AIEM depende de su inclusión o no en alguna de las partidas del anexo IV de la Ley 20/1991. La sujeción de las entregas interiores exige, además, que se trate de un bien incluido en el citado anexo IV de la Ley 20/1991, que el transmitente sea el empresario productor, sin perjuicio de que,

encontrándose sujeta la entrega, pueda concurrir la exención del Impuesto, circunstancia que se produce cuando el bien se incluye entre las partidas arancelarias del anexo V de la Ley 20/1991.

Según dispone el artículo 83.4 de la Ley 20/1991, los anexos IV y V se establecen "siguiendo la estructura del arancel aduanero de las Comunidades Europeas". Y en este sentido precisa este artículo 83.4 que "cuando se produzcan variaciones en la estructura del arancel aduanero de las Comunidades Europeas, el Consejero de Economía, Hacienda y Comercio (en la actualidad, Consejero de Economía y Hacienda) del Gobierno de Canarias procederá a la actualización formal de las correspondientes referencias contenidas en los anexos IV y V de esta Ley. Tal actualización formal de referencias en ningún caso podrá implicar una modificación del contenido real de dichos anexos."

De la información aportada por el consultante se desprende que el bien objeto de consulta es un aceite que cumple las especificaciones de la legislación sectorial de carburantes como biodiésel a incorporar al gasóleo A para automoción, esto es, cumple las especificaciones físicas que la legislación establece para usarse en automoción. Su destino es, en Canarias, importarse y distribuirse, mezclado con el gasóleo (aceite mineral fósil), para cumplir la aportación de carburante de origen no fósil que la legislación sectorial exige sobre carburantes.

El proceso de elaboración es muy similar al del biodiésel actualmente más difundido, conocido como FAME (éster metílico de ácidos grasos), y consiste, a grandes rasgos, en efectuar una transformación química de aceites procedentes de cultivos vegetales, esterificación en caso de FAME e hidrogenación en nuestro caso.

La constitución química tan cercana al gasóleo fósil ha obligado a acudir a análisis de laboratorio a nivel atómico, para comprobar la antigüedad de las cadenas carbonatadas, confirmando este laboratorio de la Universidad de Cataluña que se trata de compuesto de origen vegetal no fósil. Este laboratorio ha de considerarse con prestigio e imparcialidad suficiente como para presumir la veracidad del análisis.

En base al análisis antes mencionado, la Agencia Tributaria acuerda considerar este producto como biodiésel a efectos del artículo 49.1 de la Ley de impuestos especiales estatal.

Partiendo de que, en la actualidad, todavía no se produce éste tipo de biocarburantes en las Islas Canarias, se asumirá que se trata únicamente de mercancía importada desde el punto de vista de los distintos tributos aplicables, incluida la importación de aceite vegetal hidrogenado puro, así como el caso de venir mezclado con gasóleo derivado del petróleo. En consecuencia, es necesario efectuar primeramente la clasificación arancelaria de la mercancía, a nivel de partida.

La partida 15.16 del arancel aduanero común, con título "grasas y aceites, animales o vegetales, parcial o totalmente hidrogenados […]", según sus Notas explicativas, comprende aceites vegetales que han experimentado transformaciones químicas determinadas, entre otras, hidrogenación.

Las Notas explicativas del capítulo 27 incluyen los productos similares a aceites del petróleo, obtenidos por cualquier otro procedimiento. Dentro de este capítulo, el gasóleo está incluido en la partida 27.10, cuyas Notas explicativas exponen que se comprenden aquí aceites del petróleo procedentes de un tratamiento que modifique el carácter esencial del producto (tratamiento de la partida 27.09)

Por tanto, si bien de la lectura de las N.E. del cap. 27 se podrían entender que un bien "similar" al gasóleo, pero no procedente del petróleo, se podrían clasificar a efectos arancelarios como gasóleo, la N.E. de la partida 27.10 únicamente incluye productos del capítulo transformados en su esencia. Por lo tanto, ya que el aceite vegetal hidrogenado no sufre transformación alguna una vez constituido, no puede clasificarse arancelariamente como gasóleo. Bien es cierto que para conseguir este aceite hidrogenado hay que efectuar una transformación esencial (química), pero partiendo de un aceite vegetal, que nunca puede incluirse en el capítulo 27.

Aún así, en caso de no prescindir de este razonamiento, y acudiendo por lo tanto a las reglas generales de interpretación, en particular a la regla 3 a) del arancel aduanero común, se concluye que la partida 15.16 es más específica que la 27.10, ya que ésta última incluye todos los aceites , incluso "preparaciones no expresadas ni comprendidas en otras partidas". Sin embargo, la 15.16 incluye específicamente los aceites vegetales hidrogenados.

Por lo tanto, los aceites vegetales hidrogenados se clasifican en la partida 15.16, y éste en particular también.

La Ley 20/1991 no incluye en el anexo IV la partida 15.16. Por lo tanto, no está sujeta la importación de esta mercancía pura (que hemos denominado biodiésel) al AIEM.

Respecto a la mezcla de biodiésel con gasóleo, en el número Segundo del anexo IV, se expone que tributarán a 0 euros por mil litros el biodiésel, bioetanol y biometanol que se considere incluido en los gasóleos de algunas subpartidas del código NC 27.10, esto es, derivados del petróleo. Se asume la definición de biodiésel de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Esta definición consiste en "*los productos clasificados en los códigos NC (de Nomenclatura Combinada) 1507 a 1518, ya se utilicen como tales o previa modificación o transformación química, incluidos los productos clasificados en los códigos NC 2824.90.91 y 238.24.90.97 obtenidos a partir de aquellos"*. Por lo tanto, a estos efectos el aceite vegetal hidrogenado es un biodiésel, y por lo tanto la parte de biodiésel mezclada con aceites del petróleo tributa a un tipo de 0 € por 1000 litros.

TERCERO.- Respecto al IECDP, el artículo 3.1 de la Ley 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo (en adelante, Ley 5/1986), dispone que el hecho imponible del IECDP esta constituido por la entrega realizada por los comerciantes mayoristas de los productos incluidos en el artículo 9 de la Ley, con contraprestación o sin ella.

Del concepto del hecho imponible del IECDP comprobamos que no grava la importación, por lo que la importación del producto objeto de consulta se encuentra no sujeta al IECDP.

Lo que debemos analizar a continuación, es la tributación en el IECDP de la entrega del producto objeto de consulta por parte de un comerciante mayorista.

El hecho imponible en el tributo que nos ocupa es la entrega por parte de comerciantes mayoristas de los productos relacionados en el artículo 9 de la Ley 5/1986.

El apartado 1 del citado artículo 9 presenta el siguiente tenor:

"El impuesto se exigirá con arreglo a las siguientes tarifas:

Tarifa primera: Gasolinas clasificadas en el Código NC 2710, y gasolinas a las que se han añadido aditivos destinadas a sustituir a la gasolina con plomo, cuyo tipo impositivo queda establecido en 232,24 euros por 1.000 litros, excepto las de bajo contenido en plomo, clasificadas en los códigos NC 2710.00.27, 2710.00.29 y 2710.00.32 (gasolinas para motores, distintas de las gasolinas de aviación, con un contenido en plomo igual o inferior a 0,013 grs. por litro), cuyo tipo impositivo queda establecido en 217,82 euros por 1.000 litros.

Tarifa segunda: Gasóleos incluidos en el Código NC 2710, cuyo tipo impositivo queda establecido en 102,66 euros por 1.000 litros.

Tarifa tercera: Fuel-oil clasificados en el Código NC 2710, cuyo tipo impositivo queda establecido en 50 céntimos de euro por tonelada métrica.

Tarifa cuarta: Propanos y butanos clasificados en los códigos NC 2711.12 y 2711.13, cuyo tipo impositivo queda establecido en 50 céntimos de euro por tonelada métrica."

Comprobamos que el objeto del IECDP es la entrega de determinados productos clasificados en la NC 27.10 y puesto que los aceites vegetales hidrogenados se clasifican en la NC 15.16, su entrega por parte de comerciantes mayoristas está no sujeta al IECDP.

Por otra parte, el apartado 2 del artículo 9 de la Ley 5/1986 dispone que los tipos establecidos en el apartado 1 no podrán aplicarse al volumen de biocarburantes incluidos en una mezcla con derivados del petróleo. Establece a su vez la definición de biodiésel, considerado en esta Ley como biocarburante: "*Los productos clasificados en los códigos NC 1507 a 1518, ya se utilicen como tales o previa modificación o transformación química, incluidos los productos clasificados en los códigos NC 2824.90.91 y 2824..90.97 obtenidos a partir de aquellos*." Por lo tanto, el volumen de aceite biodiésel en una mezcla con gasóleo, no está sujeto a este impuesto.

CUARTO.- Por último, en lo que se refiere al IGIC, el artículo 27.1.1º.t) de la Ley 20/1991, establece que las entregas de biodiésel, así como las de productos del refino del petróleo mezcladas con aquél, tributan a tipo cero. Se añade que hay que entender por definición de biodiésel la contenida en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. El número 2 del citado artículo 27 dispone que las importaciones de bienes serán gravadas a los tipos impositivos previstos en el número 1 de este artículo para las entregas de bienes de la misma naturaleza de que sean objeto de aquéllas,

QUINTO.- Como resumen de lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos lo siguiente:

- A efectos del IGIC, del AIEM y del IECDO, el aceite vegetal hidrogenado (puro) (Hidrogenated Vegetal Oil (HVO)) debe calificarse de biodiesel.

- La importación de aceite vegetal hidrogenado (puro), clasificado en la partida estadística 1516, no se encuentra sujeta al AIEM, al no estar incluida la citada partida estadística en el anexo IV de la Ley 20/1991.

- La importación de aceite vegetal hidrogenado (puro) no constituye hecho imponible del IECDP, por tanto no se encuentra sujeta a dicho impuesto.

- La importación de aceite vegetal hidrogenado (puro) está sujeta al IGIC al tipo cero.

- La importación de aceite vegetal hidrogenado (puro) mezclado con gasóleo, clasificado en la partida estadística 2710.19.41, se encuentra sujeta al AIEM, aplicándose el tipo impositivo de 0 € por cada 1000 litros en la parte que corresponde al biodiésel que se considere incluido en determinada cantidad en la mezcla, conforme al apartado segundo del anexo IV de la Ley 20/1991, entendiéndose actualizada la nomenclatura combinada 2710.19.41.00 a que se refiere textualmente el texto legal.

Para la aplicación de este tipo de 0 € debe tenerse en cuenta lo dispuesto en la Orden de 21 de mayo de 2009, por la que se establece el procedimiento y requisitos para la aplicación del tipo reducido en el Arbitrio sobre las Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias en las importaciones y entregas de biodiésel, bioetanol y biometanol mezclados con determinados productos derivados del refino del petróleo.

- La importación de aceite vegetal hidrogenado (puro) mezclado con gasóleo no constituye hecho imponible del IECDP, por tanto no se encuentra sujeta a dicho impuesto.

- La importación de aceite vegetal hidrogenado (puro) mezclado con gasóleo se encuentra sujeta en el IGIC al tipo cero.

- La entrega por parte de un comerciante mayorista de aceite vegetal hidrogenado (puro) mezclado con gasóleo se encuentra sujeta al IECDP, no aplicándose el tipo establecido en la tarifa segunda del artículo 9.1 de la Ley 5/1986 a la parte que corresponde al biodiesel.

Para la determinación de la parte de biodiesel que se encuentra mezclado con gasóleo debe tenerse en cuenta lo establecido en el Decreto 67/2009, de 25 de mayo, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo, aprobado por el Decreto 22/1987, de 13 de marzo, con objeto de regular la aplicación de las tarifas primera y segunda del citado tributo a las mezclas de gasolinas y gasoil que contengan biocarburantes.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos

vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, 6 de septiembre de 2011

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván